Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13116.001437/2004-47

Processo nº	13116.001437/2004-47
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.218 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	5 de junho de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COMERCIAL DE ALIMENTOS LIZA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Omissão substancial de receitas auferidas em declaração prestada ao Fisco, de maneira deliberada e consciente, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária, além do evidente intuito de fraude, e deve ser apenado com a qualificação da multa de ofício.

MANUTENÇÃO DA ESCRITA FISCAL E CONTÁBIL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SALVO CONDUTO OU ESCUDO PROTETOR CONTRA PENALIDADES.

Fato de a pessoa jurídica manter sua escrita fiscal e contábil com os registros reais de receitas de vendas não lhe confere um escudo protetor contra incidências de penalidades previstas na legislação tributária, inclusive qualificação da multa. Manter escrita fiscal e contábil não é favor, é obrigação acessória prevista na legislação tributária imposta à toda a sociedade. Manter escrita contábil e fiscal registrando receitas reais de 100 unidades e declarar ao Fisco que auferiu 5 ou 10 unidades, de maneira reiterada, evidencia com ainda mais clareza a intenção deliberada, planejada e consciente de se esquivar do pagamento de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de CSLL quanto a trimestres de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, sendo aplicada multa de 150% (fls. 6). Destaca-se trecho do Auto de Infração:

> O sujeito passivo declarou no período em exame, de 01/10/1999 a 01/0712004, para a Receita Federal, para fins de apuração da CSLL, valores de receitas de vendas em torno de 5% a 10% dos valores registrados em seus livros fiscais e Contábeis, conforme cópias das Demonstrações do Livro Diário, em anexo, o que caracteriza não haver incorrido em erro de fato, ao preencher as declarações enviadas à Receita Federal. (...)
>
> MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO
>
> Fatos Geradores a partir de 01/01/1997.
>
> 150,00% Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.420/96.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 184) decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília pela manutenção do lançamento (fls. 166, volume 1), destacando-se trecho da ementa a respeito da multa qualificada:

> MULTA QUALIFICADA.
>
> A prática reiterada de apresentar ao fisco declarações que ocultam a obrigação tributária demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constitui evidente intuito de fraude que implica qualificação da multa de oficio.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 184), ao qual foi dado parcial provimento pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes **para reduzir a multa ao percentual de 75% sobre valores escriturados**, conforme acórdão do qual se extrai a ementa (acórdão 103-23184, fls. 237):

> MATÉRIA DE FATO – Não colacionados aos autos documentos que comprovem as alegações recursais e ilidam a legitimidade da ação fiscal, é de rigor a manutenção do

lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam o agravamento da multa, que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64 (Proc. 10240.000695/2004-92, Terceira Câmara, Rel.: Paulo Jacinto Nascimento, DOU 05.04.06). Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.

Os autos foram remetidos à Procuradoria, conforme RM emitida em 07/01/2008 (fls. 251), com recebimento pela PGFN em 21/02/2008. A Procuradoria interpôs recurso especial em 10/03/2008. O recurso especial está fundado em contrariedade à lei, da forma autorizada pelo artigo 7º, I, do Regimento Interno (Portaria MF 147/07), sustentando-se a contrariedade ao artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996 e aos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1966.

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 266).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, pleiteando a manutenção do acórdão recorrido (fls. 281).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço o recurso especial, adotando as razões do Presidente de Câmara. Passo, assim, à análise do mérito.

Relembro que a fiscalização entendeu pela qualificação da multa pelos fundamentos, fundamentando a exigência em Auto de Infração (fls. 6):

O sujeito passivo declarou no período em exame, de 01/10/1999 a 01/0712004, para a Receita Federal, para fins de apuração da CSLL, valores de receitas de vendas em torno de 5% a 10% dos valores registrados em seus livros fiscais e Contábeis, conforme cópias das Demonstrações do Livro Diário, em anexo, o que caracteriza não haver incorrido em erro de fato, ao preencher as declarações enviadas à Receita Federal. (...)

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997.

150,00% Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.420/96.

Assim, nota-se a referência à omissão substancial (90 a 95% da receita de venda) e reiteração da conduta com relação a todas as infrações do lançamento (trimestres de 1999 a 2004).

O tema foi julgado da forma seguinte pela Turma Ordinária, conforme voto condutor do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator do acórdão recorrido:

Consoante precedentes desse E. Conselho de Contribuintes, não cabe a qualificação da multa de oficio quando a fiscalização obtém os elementos necessários ao lançamento mediante mero exame dos registros nos livros fiscais e contábeis do contribuinte (...)

> Sobre o tema, ainda, esse e. Conselho de Contribuintes firmou o entendimento de que não caracteriza evidente intuito de fraude para fins de qualificação de multa de oficio a não-apresentação ou apresentação de declaração de rendimentos que informe com incorreção as receitas auferidas pelo contribuinte ("declaração inexata"), especialmente quando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pode ser facilmente constatada pelo Fisco mediante exame dos livros fiscais e demais documentos contábeis do contribuinte, tal como ocorre no caso dos autos. (...)
>
> No caso dos autos, tendo a fiscalização se valido exclusivamente de elementos constantes da contabilidade da Recorrente para a lavratura dos lançamentos, não se justifica a manutenção da qualificação da multa de oficio, devendo ser essa reduzida ao seu percentual regular de 75% (setenta e cinco por cento).

A Procuradoria pede a reforma do citado acórdão, sustentando, em síntese, que haveria omissão reiterada e de valores vultosos:

> 15. Analisando detidamente os autos, observa-se que não se trata de mera hipótese de falta de declaração ou de prestação de declaração inexata como pretendeu a c. Câmara a quo. A contribuinte, na verdade, deixou de inserir parte significativa de seu faturamento nas suas declarações, chegando ao absurdo patamar de declarar entre cinco e dez por cento do seu faturamento, reduzindo a tributação em quase nada diante dos seus assentamentos fiscais e contábeis, por vários anos consecutivos. *(...)*
>
> Como visto, a atividade ilícita do autuado consistiu na prática sistemática de, nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004 sonegar vultosas quantias, em atividade dolosamente repetida, evidenciada pela flagrante desproporcionalidade entre os rendimentos declarados e os apurados de oficio pela fiscalização. Tais práticas reiteradas revelaram evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualiticada.
>
> (trecho do recurso especial)

Lembro que o Auto de Infração identifica como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, II, da Lei nº 9430/1996, que tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão nos presentes autos:

> Art. 44. (...)
>
> II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

A despeito de constar o artigo 44, II no Auto de Infração - como acima reproduzido – o auditor fiscal autuante não identificou se a hipótese é de sonegação, fraude ou conluio, para ajustar a conduta infracional aos artigos 71, 72, ou 73, da Lei nº 4.506/1964.

Com efeito, a conduta infracional deve ser devidamente descrita no lançamento tributário para demonstrar a subsunção dos fatos à hipótese legal, em respeito ao artigo 142, do Código Tributário Nacional:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
>
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. *(grifo nosso)*

A falta de precisão quanto à conduta, para tipificá-la em qualquer das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, acarreta a improcedência do lançamento da multa qualificada.

Esclareço que proferi votos manifestando-me sobre a necessária identificação da conduta infracional para aplicação da penalidade, como nos acórdãos **9101-002.826** (processo nº 10120.008793/2002-72) e **9101-003.365** (processo nº 16561720172/2012-20).

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**.

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer do recurso especial da Procuradoria**. No mérito, voto por **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancioso voto da i. Relatora, peço vênia para discordar em relação ao mérito.

Transcrevo a motivação trazida pelo auto de infração para imposição da multa qualificada de 150%:

> O sujeito passivo declarou no período em exame, de 01/10/1999 a 01/0712004, para a Receita Federal, para fins de apuração da CSLL, **valores de receitas de vendas em torno de 5% a 10%** dos valores registrados em seus livros fiscais e Contábeis, conforme cópias das Demonstrações do Livro Diário, em anexo, o que caracteriza não haver incorrido em erro de fato, ao preencher as declarações enviadas à Receita Federal. (...) (Grifei)

Relevante registrar que a conduta de declarar valores de receitas de vendas nos percentuais de 5% a 10% não se restringiu a um mero período, foi **reiterada,** do quarto trimestre de **1999** até o segundo trimestre de **2004**.

Não se fala de um trimestre, os autos trazem omissão substancial, planejada, reiterada e consciente no decorrer de **dezenove trimestres.**

Como dizer que não há evidente intuito de fraude, que não há conduta dolosa?

Transcrevo fundamentos da decisão recorrida, trazidos no voto da i. Relatora:

> Sobre o tema, ainda, esse e. Conselho de Contribuintes firmou o entendimento de que não caracteriza evidente intuito de fraude para fins de qualificação de multa de oficio a não-apresentação ou apresentação de declaração de rendimentos que informe com incorreção as receitas auferidas pelo contribuinte ("declaração inexata"), especialmente quando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pode ser facilmente

> constatada pelo Fisco mediante exame dos livros fiscais e demais documentos contábeis do contribuinte, tal como ocorre no caso dos autos. (...)
>
> No caso dos autos, tendo a fiscalização se valido exclusivamente de elementos constantes da contabilidade da Recorrente para a lavratura dos lançamentos, não se justifica a manutenção da qualificação da multa de oficio, devendo ser essa reduzida ao seu percentual regular de 75% (setenta e cinco por cento).

Quer dizer que, no caso em apreciação, como o Fisco no exercício de suas atribuições, constatou que a conduta da pessoa jurídica, em **dezenove trimestres, omitiu 90% a 95%** de suas receitas, deu-se por meio da apreciação dos livros fiscais e contábeis, então não poderia se falar em evidente intuito de fraude, porque se valeu *exclusivamente de elementos constantes da contabilidade da Recorrente* ?

Com a devida vênia, o que se mostra relevante no caso não é o Fisco ter à sua disposição a escrita contábil e fiscal para fazer o seu trabalho. O que causa espanto é que resta demonstrando, sem nenhum dúvida, que a pessoa jurídica, apesar de dispor de todas as informações necessárias para encaminhar as declarações, e sabendo que auferiu receita de 100 unidades, resolveu conscientemente encaminhar declaração dizendo ter auferido receita de 5 unidades em um período, receitas de 10 unidades em outro período, no decorrer de dezenove fatos geradores.

Resta demonstrada, de maneira nuclear, a consciência e a vontade, a intenção deliberada de fraudar o Fisco e a sociedade.

Acatar os argumentos da decisão recorrida é o mesmo que dizer que se a pessoa jurídica mantiver sua escrita contábil e fiscal em dia, cumprindo determinação da legislação tributária, poderá fazer um teste, e declarar entre 5% a 10% de suas receitas por tempo indeterminado, porque sabe que, se for fiscalizada, não terá sua multa qualificada.

Vale dizer que manter a escrita contábil e fiscal não é um favor ao Fisco, é uma obrigação acessória disposta em lei. E o fato de manter a escrita contábil e fiscal não confere a ninguém um saldo conduto, não confere um escudo sobre a obrigação de declarar e recolher os tributos.

No caso, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, **consumando-se o dolo**, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT[1]:

> O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT [2] discorre com didática*:*

[1] BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.
[2] BITENCOURT, 2007, p. 269.

> Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos [3]*:*

> A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há que se falar em desconhecimento da legislação ou erro material. Resta plenamente demonstrada a presença de evidente intuito de fraude, e do dolo, atributo presente nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964[4], que ensejam a aplicação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, predicando a qualificação da multa de ofício para 150%.

Cabe, portanto, ser **restabelecida a qualificação da multa de ofício**.

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

---

[3] BITENCOURT, 2007, p. 269.

[4] Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.